

L'indépendance des commissaires des sociétés dans les
droits français et libanais / Afif Daher. — Extrait de :
Revue juridique de l'USEK. — N° 4 (1995), pp. 95-105.

Notes au bas des pages.

I. Sociétés — France. II. Sociétés — Liban. III. Droit —
Liban. IV. Droit — France.

PER L1311 / FD56574P

L'INDÉPENDANCE DES COMMISSAIRES DE SOCIÉTÉS DANS LES DROITS FRANÇAIS ET LIBANAIS¹

PAR

Afif DAHER

Maître de Conférences

à la Faculté de Droit et de Sciences Politiques de Rennes
Directeur du Centre d'Études Universitaires de Saint-Brieuc

L'indépendance des contrôleurs légaux est indissociable du processus d'évolution des entreprises et de leurs supports juridiques que sont les sociétés commerciales de formes diverses. Elle est étroitement liée aux modes d'exercice du pouvoir dans ces entreprises.

Actuellement, la réalité de l'entreprise dépasse de loin son simple patrimoine pour être un carrefour d'intérêts, une collectivité de travail complexe comprenant de nombreux partenaires. De ce fait, le chef d'entreprise joue un rôle éminent dans cette collectivité et est appelé à prendre des risques calculés eu égard, d'une part, aux mutations économiques, politiques, sociales et technologiques, d'autre part, aux dimensions des entreprises.

Appliquée au fonctionnement des sociétés commerciales, cette conception révèle les grandes possibilités offertes aux dirigeants sociaux pour détenir les rênes de la direction notamment en présence du phénomène de glissement du pouvoir de l'assemblée des actionnaires, plus absentéistes que jamais, vers l'organe de gestion, voire vers une élite directoriale. Or, face à l'inversement de la structure pyramidale classique des sociétés commerciales, l'institution d'un organe de contrôle indépendant s'est imposée progressivement tant en droit français qu'en droit libanais.

1) Thèse de doctorat d'État présentée et soutenue publiquement à la Faculté de Droit et de Sciences politiques de Rennes, en date du 24 février 1990.

Cet organe est investi de missions aussi diverses qu'étendues, à savoir (articles 218 et s de la loi du 24 juillet 1966): la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes sociaux, l'information des actionnaires, du Comité d'Entreprise, du Ministère Public, de la Commission des Opérations de Bourse (C.O.B.), le déclenchement de l'alerte en cas de difficultés de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise, etc... Il dispose de pouvoirs d'investigation très larges et est appelé à faire des révélations, à prendre ou à contrôler certains actes de gestion dans certaines circonstances particulières, sans pour autant avoir un droit permanent d'immixtion dans la gestion. Autrement dit, l'institutionnalisation des sociétés commerciales s'est accompagnée de l'institutionnalisation de l'organe chargé du contrôle censorial. Néanmoins, l'une et l'autre connaissent quelques entorses laissant une place non négligeable à la technique contractuelle, il est vrai, plus importante en droit libanais qu'en droit français.

Cependant, la nature hybride de l'organe de contrôle n'affecte en rien, ou peu, le fait qu'il constitue ou doit constituer un véritable contrepoids au pouvoir de l'organe de gestion. Ainsi, les commissaires aux comptes ou de surveillance se sont hissés progressivement du rang de simples mandataires à celui de magistrats économiques et de gardiens de la légalité, chargés de défendre l'intérêt social et d'assurer la pérennité de l'entreprise. Tel semble être l'objectif visé par le législateur et par le pouvoir réglementaire. Et la question fondamentale qui se pose est de savoir si ce même législateur et ce même pouvoir, qu'ils soient français ou libanais, ont doté les commissaires de sociétés de garanties juridiques suffisantes pour affirmer leur autorité et pour sauvegarder leur liberté de jugement face à l'omnipotence des dirigeants sociaux. Quel est le rôle de la pratique sociétaire et professionnelle dans ce domaine?

Avant de passer en revue les principales caractéristiques de l'indépendance des commissaires de sociétés, il convient de préciser que les écarts entre les droits français et libanais sont considérables, qu'il s'agisse des textes, de la jurisprudence ou de la pratique. De ce fait, c'est plutôt le droit français qui a servi de support à l'analyse et à la critique du commissariat de surveillance en droit libanais, sans a priori ni opposition systématique.

Cela étant, force est de constater aujourd'hui que l'indépendance est, dans toutes les législations, l'un des trois piliers du commissariat des sociétés. La science et la conscience constituent les deux autres. Ils se renforcent

mutuellement pour faire de la fonction de contrôle le contrepoids nécessaire à l'exercice du pouvoir de direction. Mais, l'indépendance est différente de l'une et de l'autre. Elle ne peut s'affirmer effectivement qu'à travers la stabilité juridique et l'émancipation relationnelle des commissaires au cours de l'exercice de leurs missions. Elle s'inscrit dans des conditions particulières qui en font une exigence fondamentale du comportement desdits commissaires, mais aussi et surtout, de la normalisation du risque social, principe de légalité et de cohérence des solutions dans la société anonyme.

En droit français, le dogme de l'indépendance a été consacré expressément par la loi du premier mars 1984, mais ses mécanismes d'application datent de la loi du 24 juillet 1966 et du décret du 12 août 1969, loi et décret qui ont doté les commissaires aux comptes d'un statut professionnel homogène. Malheureusement, il n'en est rien en droit libanais qui ignore cette notion malgré l'existence de dispositions disparates et hétérogènes la concernant dans le code de commerce, dans celui de la monnaie et du crédit, ainsi que dans le décret relatif aux S.A.R.L. Or, le législateur libanais s'est inspiré essentiellement de la loi française du 24 juillet 1867 et des décrets de 1935 et 1937.

En droit français, l'indépendance des commissaires aux comptes, qui se situe à mi-chemin entre la conception objective et la conception subjective, revêt deux aspects: l'un juridique, l'autre relationnel.

L'aspect juridique englobe, d'une part, les modes de nomination des commissaires, d'autre part, les procédures de cessation de leurs fonctions. Les premiers, qui relèvent en principe du pouvoir de l'assemblée des actionnaires, conservent leur caractère hybride, et se caractérisent par l'intervention active des dirigeants sociaux et de la C.O.B. dans le choix des contrôleurs. Ils sont assortis, par ailleurs, d'un certain nombre de mécanismes destinés à assurer, à la fois, la continuité et la stabilité du contrôle et des personnes qui en sont chargées. Parmi ces mécanismes figurent essentiellement le régime de la suppléance, désormais obligatoire, et celui du double commissariat, dorénavant allégé, auxquels se rattachent naturellement la généralisation de l'exercice de la mission censoriale, d'une part, l'uniformisation et la réglementation de la durée des fonctions, d'autre part. Cette durée est de six exercices sociaux indéfiniment renouvelables.

En revanche, les procédures de cessation des fonctions marquent, par rapport aux procédures d'avant 1984, un net progrès. Ce progrès est dû principalement à l'accroissement de l'interventionnisme judiciaire, source de sécurité pour les commissaires en matière de récusation et de révocation,

et ce malgré la distinction injustifiée entre ces deux procédures eu égard à l'identité de motifs qui les justifient, et à celle des demandeurs habilités à les mettre en mouvement.

Il est une innovation qui réside dans l'introduction de la démission et du non-renouvellement, comme deux modes de cessation non-judiciaires des fonctions. La démission relève de l'initiative du professionnel qui ne doit pas l'exercer d'une manière préjudiciable à la société, par malice, voire par légèreté blâmable. Par contre, le pouvoir de non-renouvellement appartient aux dirigeants sociaux, par assemblée interposée, mais le commissaire non-renouvelé dispose du droit de se défendre devant cette assemblée et de lui exposer les motifs réels ayant conduit les dirigeants à ne pas proposer son renouvellement.

Quant à l'aspect relationnel de l'indépendance des commissaires aux comptes, il est axé, d'une part, sur le régime des incompatibilités et des interdictions, directes et indirectes, générales et spéciales, d'autre part, sur le régime des honoraires. Les incompatibilités et les interdictions ont été renforcées par la loi du premier mars 1984, notamment dans le 4° de l'article 220 qui met en exergue les notions de rémunération directe et indirecte et d'interposition de personnes. L'objectif est de faire échapper les commissaires aux multiples considérations financières de nature à compromettre leur autorité morale, sans pour autant les rendre prisonniers d'un filet préventif dont les mailles, aussi serrées qu'elles soient, n'écarteront jamais tout risque de collusion critiquable.

D'ailleurs, le régime des incompatibilités et des interdictions a subi en 1984 un certain allègement qui n'est pas sans poser quelques problèmes. Ces problèmes relèvent, soit de l'oubli ou du laxisme délibéré, la situation de concubinat par exemple, soit de l'esprit libéral qui semble privilégier l'autodiscipline face à des situations de plus en plus complexes, notamment depuis l'autorisation d'exercer le contrôle par des sociétés de commissaires aux comptes, quelles que soient leurs formes juridiques. Le caractère professionnel de ces sociétés est préservé par les textes, le but étant, là aussi, de consolider l'indépendance de leurs membres, chargés des dossiers de contrôle. Cette indépendance est d'ordre psychologique nonobstant les intérêts à caractère financier susceptibles de dissimuler son non-respect, notamment à travers l'écran de la personne morale et des liens indirects et croisés.

En revanche, le régime de rémunération, deuxième aspect de l'indépendance relationnelle, conditionne en priorité l'indépendance économique des commissaires. En dépit de son amélioration, dans un sens plus

libéral, ce régime garde un caractère mixte eu égard, d'une part, au mode différentiel de fixation du nombre d'heures de travail, d'autre part, au mode commun de fixation du taux horaire où le barème-plancher, rigide et normatif a été remplacé par un barème-fourchettes et par la libre négociation sur la base d'un programme de travail.

En tout cas, le nouveau régime des honoraires a le mérite de mettre fin à la dualité du contentieux pour trancher les litiges. Il repose sur des procédures souples et différenciées en ce qui concerne la première phase du contentieux, et sur des procédures unifiées et hiérarchisées en ce qui concerne les phases suivantes. Les chambres de discipline, régionales et nationales, en constituent la colonne vertébrale en raison de leur aptitude et de la confiance qu'elles inspirent.

Peut-on dire la même chose du droit libanais? Dans quelle mesure garantit-il l'indépendance des commissaires de surveillance?

Les textes en vigueur n'offrent pas au commissariat de surveillance la dimension et le rôle compatibles avec l'ère économique inaugurée après la seconde guerre mondiale, ni avec les différents impératifs que reflète la forme juridique de la société par actions. Ces textes, dont l'inadéquation s'est accentuée depuis 1975², sont gouvernés par la conception contractuelle, ce qui explique, en partie, leurs insuffisances et leurs contradictions (articles 172 et s du code de commerce du 24 décembre 1942; articles 30 et s du décret législatif n°35 du 5 août 1967; articles 185 et s du code de la monnaie et du crédit).

La prudence et l'esprit de conciliation sont particulièrement incarnés dans le régime bicéphale de nomination des commissaires. C'est le seul domaine où la notion de mandat connaît un déclin dont la portée est atténuée par d'autres dispositions. Le fait que la société soit dotée obligatoirement de deux commissaires, l'un désigné par l'assemblée, l'autre par le Président du tribunal de commerce, explique la nature hybride du régime de contrôle, et ce quelles que soient les garanties d'indépendance que présente l'intervention judiciaire, même laxiste, dans ce domaine. S'ajoute à cela le fait que la confusion est totale entre les conditions d'accès à la profession et celles de l'exercice des fonctions de surveillance. Cette confusion favorise en pratique le climat d'arbitraire et de dépendance dans lequel les commissaires accèdent effectivement aux fonctions, notamment en présence du phénomène de glissement des pouvoirs en faveur des dirigeants sociaux.

2) Date du début de la guerre.

Ainsi, relativement fictive, l'indépendance juridique des commissaires de surveillance l'est davantage lorsqu'il s'agit des procédures de révocation, de récusation, de démission et de non-renouvellement. Ces procédures ne font l'objet d'aucune réglementation. Dans la pratique, elles donnent lieu à une discrimination entre les deux têtes de l'organe de contrôle en raison du principe de parallélisme des formes. Heureusement, une place à part est réservée aux banques où les commissaires de surveillance ne sont plus révocables *ad nutum*.

De même, la suppléance ne semble nullement attirer l'attention du législateur libanais d'autant plus que la durée des fonctions des commissaires est très courte: un an dans les S.A., trois ans dans les S.A.R.L. et les banques. Or, le bicéphalisme ne remplace pas la suppléance, et la reconductibilité des fonctions ne pallie pas les effets néfastes de la durée courte sur la continuité et l'efficacité de la surveillance, ainsi que sur la stabilité des commissaires.

S'agissant de l'indépendance relationnelle, le code de commerce n'édicte, pratiquement, aucune règle d'incompatibilité entre les fonctions de commissaire et les situations de nature à porter atteinte à son autorité morale et sa liberté de jugement. Les liens de mariage, de parenté, d'amitié et de concubinat sont quasiment méconnus. Il en va de même des notions de rémunération directe ou indirecte, et d'interposition de personnes. Ce vide juridique laisse toujours à craindre que la nomination des commissaires ne soit complaisante et que l'exercice de la surveillance ne soit illusoire.

Toutefois, l'inexistence d'un régime légal et cohérent des incompatibilités et des interdictions dans le code de commerce se trouve partiellement comblé par le renvoi *in extenso* aux dispositions disparates et de natures différentes du code pénal et du code de la monnaie et du crédit. Tel n'est pas le cas dans les S.A.R.L., lesquelles sont dotées d'un régime légal et cohérent, pratiquement identique à celui auquel sont soumis les commissaires aux comptes dans les sociétés françaises à responsabilité limitée.

Enfin, il n'existe en droit libanais aucun régime de rémunération, ni un correctif à un tel régime que l'on peut qualifier de forfaitaire, d'où le risque réel de dépendance économique vis-à-vis des dirigeants sociaux, notamment en l'absence d'un mode d'arbitrage approprié en cas de litiges. Cependant, il est permis de voir dans le régime des honoraires applicable aux experts comptables une sorte de solution à laquelle les parties concernées peuvent se référer pour pallier le silence des textes. Ce régime, fondé sur un barème-fourchettes, ne s'applique en principe qu'au commissaire désigné par voie

de justice, ce qui met en avant, une fois de plus, le caractère discriminatoire et irréaliste du régime bicéphale de surveillance.

Comme en droit français, l'imperfection des voies légales et réglementaires semble souvent comblée, du moins partiellement, d'une part, par les clauses statutaires et la pratique, d'autre part, par l'éthique individuelle et la qualification réelle des commissaires. Il n'en demeure pas moins que les imperfections sont nettement moins substantielles et moins nombreuses en droit français, et que l'éthique professionnelle est un concept en pleine ascension dont la traduction est l'effort constant et fructueux d'autodiscipline, d'auto-contrôle et d'auto-formation, déployé en permanence par les instances professionnelles, pour faire face aux contraintes législatives et réglementaires, et en vue de se hisser au niveau des cabinets étrangers.

En conclusion, en droit français, l'organe de contrôle est un organe supra-social, indépendant et jouissant d'un juste équilibre de ses pouvoirs sans être ni l'instrument d'une majorité abusive, ni le refuge d'une minorité suscitant des dissensions. Ce constat positif nécessite d'être perpétué par des réformes que nous limiterons à quatre et dont nous suggérons la formulation succincte suivante:

I - La première suggestion consiste à fusionner les articles 219-3 et 220, relatifs aux incompatibilités générales et spéciales, après introduction de la notion de "*lien*" à côté de celle d'"*acte*" et d'"*activité*", dans la formulation du principe d'indépendance.

II - La deuxième suggestion vise à confier aux commissaires aux comptes les missions dont sont chargées, respectivement, par les textes, les commissaires à la transformation (ad hoc), les commissaires aux apports, les commissaires à la fusion et à la scission, et éventuellement les experts de gestion. Un tel regroupement unifie davantage le statut des contrôleurs légaux, supprime la dualité et les problèmes d'indépendance qui en résultent, et répond logiquement au nouveau rôle (alerte, information,...) dont sont déjà investis les commissaires aux comptes. Leur responsabilité s'en trouvera, sans doute, aggravée. D'ailleurs, elle l'est dans les textes et dans la pratique. Par conséquent, hormis l'intérêt de simplification que présente un tel regroupement, l'organe de contrôle deviendra le véritable contrepoids face à l'organe de gestion, et le véritable communicateur aux yeux des actionnaires, des tiers et des pouvoirs publics.

III - La troisième suggestion, liée à la précédente, consiste à dissocier entièrement, mais progressivement, y compris au niveau des diplômes, des

cabinets et des collaborateurs, les fonctions (légales) de commissaires aux comptes et celles (contractuelles) d'experts comptables. C'est une suggestion, peut-être osée, qui va à contre-courant, mais qui a le mérite, nous le pensons, d'affirmer l'identité de la profession de commissaire aux comptes, et de rendre plus transparent le statut de ses membres, à la veille du marché unique européen, et à l'époque de l'harmonisation internationale des règles comptables. Toutefois, la séparation n'implique nullement l'antagonisme qui n'est pas très étranger, depuis l'institution du commissariat aux comptes, au comportement de ce dernier, ni à celui de l'Ordre des experts comptables. Au contraire, les échanges entre les deux institutions seraient plus francs et plus fructueux.

IV - Et enfin, une quatrième suggestion qui vise à fusionner les articles 225 et 227 relatifs à la récusation et au relèvement (révocation) des commissaires aux comptes. Cette fusion se justifie par la quasi identité des motifs et des procédures de ces deux régimes de cessation des fonctions des commissaires aux comptes, sachant que le parallélisme des formes a été sacrifié. Elle appelle l'introduction d'autres incompatibilités, celle liée à la situation de concubinat notamment.

En revanche, le législateur libanais n'a pas prévu les moyens indispensables au renforcement des garanties d'indépendance des commissaires de surveillance. Les dispositions en vigueur n'apportent pas une réponse satisfaisante au rôle de l'organe de surveillance dans le fonctionnement de l'entreprise moderne. Leur caractère laxiste et l'absence d'un statut professionnel propre aux commissaires de surveillance, nous permettent de réaffirmer que le contrôle censorial, en droit libanais, demeure largement marqué par ses origines de nature contractuelle, origines nourries des principes mêmes qui régissent la conception de l'entreprise. Tributaires de cette conception, le régime bicéphale de surveillance et l'apport de la pratique sociétaire demeurent sans commune mesure avec le rôle et la mission de l'organe de contrôle. Bien qu'ils fussent étendus, ce rôle et cette mission n'ont pas répondu suffisamment au défi économique-juridique à l'époque de l'expansion, de la prospérité et de la paix. Cette insuffisance est plus perceptible aujourd'hui, d'autant que les risques socio-économiques sont infiniment plus importants et plus réels. En conséquence, le commissariat de surveillance ne peut plus être absent du processus d'évolution des entreprises. Sa réforme lui permettra d'intégrer ce processus, et de contribuer à la normalisation des risques en question et, au-delà, à celle de l'économie libanaise dans son ensemble.

Nous nous sommes interrogés souvent, dans le cadre de notre étude, au sujet de la nature, du contenu et de la finalité d'une telle réforme. Nous avons émis des avis et des suggestions, d'ordre général, en comparaison avec certaines dispositions et pratiques en droit français.

Il nous est permis, à présent, de regrouper ces suggestions autour des thèmes suivants:

I - La nécessité d'ériger le commissariat de surveillance en Ordre et de consacrer le caractère légal de l'organe et des fonctions de surveillance, ce qui implique l'élaboration d'un statut professionnel qui régit l'organisation et le fonctionnement de la profession. Au sein de ce statut, les garanties de compétence devront occuper une place de première importance. Autrement dit, une harmonisation s'impose en la matière entre les différentes catégories de commissaires aux comptes, quels que soient la forme juridique et l'objet de la société dans laquelle ils pratiqueront. Il s'agit de fixer clairement les critères de la compétence et de la formation: diplômes, stages, expériences professionnelles, etc... Du reste, il serait intéressant d'étudier de près le mode de fonctionnement et d'organisation du commissariat aux comptes en droit français, et d'en tirer les principes susceptibles d'être appliqués au commissariat de surveillance.

II - La nécessité d'harmoniser les modes de nomination des commissaires de surveillance dans l'optique de supprimer le régime bicéphale, quelle que soit l'autorité de nomination qui serait retenue, et quels que soient la forme juridique et l'objet de la société appelée à avoir un ou plusieurs commissaires de surveillance. Parallèlement, les missions et les pouvoirs de ces derniers devront être définis d'une manière claire dès la constitution de la société, passant par chaque exercice social et par toutes les modifications statutaires possibles, jusqu'à la liquidation ou la dissolution de la société.

III - La nécessité d'élever et d'uniformiser la durée des fonctions des commissaires de surveillance (actuellement: un an dans les S.A. et trois ans dans les S.A.R.L.), de façon à permettre à ces derniers de s'intégrer dans la vie de l'entreprise et à connaître en profondeur la situation de la société. La qualité et la continuité de la surveillance en dépendent. Il en va de même de l'indépendance des commissaires de surveillance, quelles que soient les circonstances sociales ayant trait à la durée de leurs fonctions.

IV - La nécessité d'instituer un régime de suppléance obligatoire, même en présence de deux ou de plusieurs commissaires de surveillance titulaires. Ce qui revient à dire que le double commissariat, ou le collège de commis-

saires de surveillance (plus de deux) ne se substitue pas à la suppléance destinée à assurer la continuité du contrôle dans des conditions bien précises, comme c'est le cas en droit français. A cette fin, nous suggérons de désigner un suppléant pour chaque titulaire, et de déterminer les critères sociaux et financiers nécessitant la mise en place d'un collège de commissaires dont le fonctionnement devra être réglementé, étant donné que la surveillance légale devra être généralisée et donc obligatoire dans toutes les entreprises.

V - La nécessité d'écarter clairement la révocabilité "*ad nutum*", et de prévoir les motifs et les procédures des différents régimes de cessation des fonctions, ainsi que l'autorité ou les autorités habilitées à prononcer le relèvement, sans tenir compte du parallélisme des formes. A cet égard, nous suggérons de confier l'autorité de relèvement à la justice et de permettre aux commissaires de surveillance, s'ils le jugent utile, de s'exprimer sur les circonstances ayant conduit au non-renouvellement de leurs fonctions à leur expiration normale. La démission des commissaires de surveillance ne devra être autorisée qu'à la condition d'être motivée et de ne pas porter sciemment atteinte à l'intérêt social. Des motifs d'ordre personnel pourront aussi être pris en considération.

VI - La nécessité de consacrer légalement le principe d'indépendance psychologique des commissaires de surveillance, et de prévoir les moyens juridiques de son application, en premier lieu, à travers un regroupement des incompatibilités et des interdictions déjà en vigueur dans les S.A. (articles 173 et 177 c. com.), dans les S.A.R.L. (article 31, Décret 5 août 1967), et dans les banques ayant la forme de S.A. (article 127 c. mon. cré.), et, en second lieu, à travers la mise en place d'un régime des incompatibilités et des interdictions commun et cohérent. Ce dernier devra tenir compte, néanmoins, des spécificités des formes juridiques des sociétés commerciales, quel que soit leur objet, tout en introduisant les notions d'interposition de personne, de rémunération et d'intérêt, indirects notamment.

VII - La nécessité d'assurer l'indépendance économique des commissaires de surveillance. Cet objectif ne peut être atteint que sur la base d'un régime de rémunération qui, sans être rigide ni forfaitaire, favorisera la libre négociation entre les commissaires et les dirigeants sociaux à partir d'un programme de travail spécifique à chaque mission de contrôle. Il n'en demeure pas moins que des normes générales et des critères de calcul devront être prévus à l'avance. Des correctifs et des dérogations seront, sans doute, nécessaires pour répondre aux situations particulières. De même, des procédures d'arbitrage, professionnelles et judiciaires, hiérarchisées devront voir

le jour afin de régler toutes sortes de conflit en matière de fixation et de paiement des honoraires. A cet égard, le régime de rémunération appliqué aux experts en droit libanais (articles 13 à 15, Décret n° 54, 17 mars 1953), et celui qui concerne les commissaires aux comptes, en droit français, méritent d'être pris en compte dans la perspective d'une éventuelle réforme en la matière.

VIII - Enfin, la nécessité d'élaborer un code d'éthique professionnelle propre aux commissaires de surveillance. Si ces derniers souhaitent en effet affirmer le caractère libéral de leur profession, ils ont tout intérêt à être indépendants et impartiaux, à jouir de grandes capacités techniques et à être habités par la volonté d'avoir une identité distincte de celle des organes de gestion et des experts comptables. Ainsi, abstraction faite de l'aspect juridique du problème lequel est chargé de les protéger et de défendre leurs intérêts, il serait opportun de privilégier, en plus de l'éthique professionnelle et du comportement de chaque commissaire de surveillance (ou aux comptes), pris individuellement, l'exercice de l'auto-contrôle et de l'autodiscipline. En effet, malgré toutes les lois et la jurisprudence en la matière, le côté moral de la question est peut-être encore le plus difficile à résoudre.